

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

БУРЯТСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ  
АКАДЕМИЯ имени В.Р. Филиппова

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

САНДАКОВА ТУЯНА БАИРОВНА

КУРСОВАЯ РАБОТА

ПО АУДИТУ

«ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ»

080100.62 «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Группа 5402

Руководитель курсовой работы: БУТУХАНОВА ДАРИМА ЦЫРЕНДАШИЕВНА

Дата регистрации: «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ г. \_\_\_\_\_ (подпись)

К защите допущен: «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ г. \_\_\_\_\_ (подпись)

Защита состоялась: «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ г. \_\_\_\_\_ (подпись)

Оценка: \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ г. \_\_\_\_\_ (подпись)

Улан-Удэ

2016 г.

## Содержание

Введение.....	3
Раздел 1. Виды и содержания аудиторских заключений.....	5
1.1. Назначение и структура аудиторского заключения.....	5
1.2. Виды аудиторского заключения.....	8
1.3. Состав и содержание аудиторского заключения.....	14
Раздел 2. Порядок составления аудиторского заключения.....	22
2.1. Принципы составления аудиторского заключения.....	22
2.2. Представление аудиторского заключения.....	24
Заключение.....	29
Список использованной литературы.....	31

## Введение

В соответствии с международной, а за последние десять лет и с российской практикой по окончании своей работы аудитор должен представить заключение пользователям. Это важнейшая часть процесса аудита, так как в заключении говорится о том, чем занимался аудитор и к каким выводам он пришел. Поэтому с точки зрения пользователя именно заключение и есть продукт деятельности аудитора. Конечно, результаты аудиторской деятельности шире, они весьма разнообразны. Но для многих клиентов таким результатом является именно аудиторское заключение, имеющее правовое значение официального документа.

Грамотное, достоверное составление аудиторского заключения очень важно для каждого аудируемого предприятия. Оно отражает его репутацию. Вряд ли внешние пользователи рискнут сотрудничать с теми предприятиями, аудиторское заключение которых является отрицательным, либо аудитор и вовсе отказался от выражения своего мнения по данной организации. И напротив, если заключение является положительным, то это будет привлекать к данной организации коммерческих партнеров.

В то же время в грамотном составлении аудиторского заключения заинтересованы и сами аудиторские организации, так как неправильное его составление может повлечь за собой нежелание потенциальных аудируемых организаций сотрудничать с ними. Этими причинами и обусловлена актуальность темы курсовой работы.

Целью данной работы является рассмотрение аудиторского заключения. И для ее достижения перед нами были поставлены следующие задачи:

- Показать назначение и структуру аудиторского заключения;

- Раскрыть виды аудиторского заключения;
- Изучить принципы составления аудиторского заключения;
- Раскрыть состав и содержание аудиторского заключения;
- Изучить представление аудиторского заключения.

Нормативной базой были ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности» и

ФПСАД №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предметом курсовой работы является процесс формулирования результатов аудиторской проверки и их оформления в аудиторском заключении.

## Раздел 1. Виды и содержания аудиторских заключений

### 1.1. Назначение и структура аудиторского заключения

Российским аудиторским Правилom (стандартом) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» так определено назначение аудиторского заключения:

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулиющему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта такое, что возникает серьезное сомнение о наличии у этого субъекта возможности продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно отразить данное сомнение.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны содержание и его форма.

Аудиторское заключение составляется в свободной форме, но обязательно в нем должны быть следующие разделы:

#### 1. Заголовок аудиторского заключения.

В нем говорится, что аудиторская проверка проводилась независимыми аудиторами. Дается название аудитора или аудиторской фирмы. Дается полное название предприятия, которое проверялось и время проверки.

#### 2. Вступление.

Аудиторское заключение должно содержать информацию о составе финансового отчета и дату подготовки. В этом разделе говорится также, что ответственность за правильность подготовки заключения ложится на руководителей предприятия, про ответственность аудитора за аудиторское заключение.

#### 3. Масштаб проверки.

В заключение нужно предавать масштаб аудиту и содержание проведенной работы. Этот раздел аудиторского заключения придает уверенности его пользователям в том, что аудиторская проверка проведена согласно с требованиями законодательства и норм, которые регулируют аудиторскую

практику и ведение бухгалтерского учета, или согласно с требованиями международных стандартов и практики.

В этом разделе говорится, что проверка была спланирована и подготовлена с уверенностью про то, что в финансовом отчете нет существенных ошибок.

Во время аудиторской проверки аудитор должен делать оценку ошибок в системах учета и внутреннего контроля предприятия на предмет их существенного влияния на финансовый учет. При оценке значительности ошибок аудитор должен обращаться к положениям Национальных нормативов Российской Федерации аудита №11 «Существенность и ее взаимосвязь с риском аудиторской проверки».

#### 4. Заключение аудитора про проверку финансовой отчетности.

В этом разделе делается заключение аудитора про финансовую отчетность, про ее правильность во всех существенных аспектах.

#### 5. Дата аудиторского заключения.

Аудитор должен проставлять дату аудиторского заключения в день завершения аудиторской проверки. Дата на аудиторском заключении проставляется в тот самый день, когда руководство предприятия подписывает акт приема-передачи аудиторского заключения. Дата в аудиторском заключении проставляется или перед вступительной частью аудиторского заключения, или после подписи аудитора.

#### 6. Подпись аудиторского заключения.

Аудиторское заключение подписывается директором аудиторской фирмы или уполномоченным на это лицом, которое имеет соответствующую серию сертификата аудитора Российской Федерации на вид проведенного аудита.

## 7. Адрес аудиторской фирмы.

В аудиторском заключении указывается адрес действительного местонахождения аудиторской фирмы и номер лицензии на аудиторскую деятельность. Эта информация может размещаться как в конце аудиторского заключения, после подписи аудитора, так и в матрице бланка аудиторской фирмы.

### 1.2. Виды аудиторского заключения

Различают четыре вида аудиторских заключений:

1. безусловно положительное;
2. условно положительное;
3. отрицательное;
4. отказ от выражения мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период.

Данную форму аудиторского заключения также называют аудиторским заключением без оговорок и без объяснительного абзаца или же стандартным АЗ. Стандартной эту форму аудиторского заключения обычно называют на том основании, что это наиболее употребляемая форма, особенно на Западе. Так, примерно 90 % заключений в США, а также во многих других англоязычных странах составляются именно по такой форме. Но там, как

известно, рыночные отношения в том числе и практика аудиторской деятельности в ее современном виде уже зрелые. Поэтому совсем не обязательно, что удельный вес подобных заключений в России сможет быть стабильно удерживаем на таком же высоком уровне.

Безусловно положительное аудиторское заключение имеет вполне недвусмысленную сущность и за содержание такого документа аудитор должен нести очень высокую ответственность.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период.<sup>1</sup>

В соответствии с общепринятой практикой такое заключение составляется в следующих случаях:

1. если бухгалтерская отчетность за проверяемый период уже утверждена высшим органом управления предприятием и все изменения, рекомендованные аудиторами в ходе проверки, могут быть внесены бухгалтерией предприятия только в учет и отчетность текущего периода;
2. если некорректности в бухгалтерской отчетности, выявленные аудиторами в ходе проверки, являются существенными и определяющими, но не нарушающими концепции действующего предприятия (не грозящие ему банкротством);

---

<sup>1</sup>. Федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности

3. если администрация согласилась с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях в бухгалтерской отчетности, а также взяла на себя обязательства по корректировке соответствующих системных учетных записей в текущем году, подписала упомянутое в заключении соответствующее приложение с перечнем этих ошибок и т.д.;

4. при наличии иных объективных обстоятельств, препятствующих безусловному подтверждению достоверности бухгалтерской отчетности.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период.

Основные отличия условий его применения от двух перечисленных выше форм аудиторского заключения состоят в том, что в конкретной ситуации имеет место один из следующих случаев:

1. выявленные аудиторами некорректности в бухгалтерской отчетности (иногда она даже оказывается незавершенной должным образом) являются в высшей степени существенными и определяющими; у некоторых клиентов это сочетается с их предпринимательской несостоятельностью, вплоть до нарушений концепции действующего предприятия (им грозит банкротство);

2. администрация предприятия отказывается представлять существенную часть первичных документов, данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для подтверждения бухгалтерской отчетности (ограничение сферы администрацией); тогда проверяющие обязаны отказаться от проведения проверки и логично предположить, что им понадобится именно такая форма заключения;

3. есть иные объективные обстоятельства, препятствующие не только безусловному, но и условному подтверждению достоверности бухгалтерской отчетности (по каждой из двух уже рассмотренных разновидностей), в частности ситуации, которые называются ограничением сферы обстоятельствами;

4. администрация настаивает, что ее утверждения в отчетности (включая показатели, т.е. цифровые утверждения администрации) в основном верны, не соглашается с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях, категорически отказывается исправлять соответствующие системные учетные записи и т.д.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении означает, что в связи с определенными обстоятельствами аудиторская фирма не может выразить и не выражает такого мнения в одной из установленных настоящим порядком форме.

Отказ от выражения мнения возникает в особых, строго регламентированных случаях. Как правило, это неординарные случаи, с весьма трудным прогнозированием последствий. Среди этих случаев такие обстоятельства как:

потеря независимости аудитором,

существенные события после даты баланса или неопределенность ситуации,

ограничение сферы аудита экономическим субъектом или обстоятельствами.

Аудитор, прежде чем представлять такое заключение, должен самым тщательным образом проверить все итоги выполненной работы и даже всю

совокупность сложившихся у клиента обстоятельств, чтобы убедиться в том, что другие формы абсолютно непригодны.<sup>2</sup>

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

Существует также и другой подход к классификации аудиторских заключений, согласно которому аудиторские заключения могут быть либо «безусловными», либо «условными».

**Безусловное заключение:** В этом заключении аудиторы выражают свою оценку, утверждая, что финансовые отчеты показывают «достоверную и точную картину». Эта ситуация должна существовать для всех компаний.

**Условное:** Если аудитор не может дать безусловное заключение, то он должен квалифицировать его относительно существенных вопросов, по которым у него есть оговорки. Все причины составления условного заключения должны приводиться, если возможно, вместе с цифровым выражением его воздействия.

Существует два вида условного аудиторского заключения:

1. Неопределенность: Когда имеется неопределенность, которая препятствует формированию оценки вопроса аудитором. Это в свою очередь подразделяется на:

- существенную неопределенность, например, невозможность проверить оценку стоимости запаса.
- фундаментальную неопределенность, например, невозможность сформировать мнение. Это может быть результатом ограничений рамок

---

<sup>2</sup> Национальные нормативы аудита

ревизии, вызванных недостатком информации. Это называется «отказом от вынесения оценки».

2. Расхождение: Когда аудитор может сформировать оценку по вопросу, но она противоречит точке зрения, представленной в финансовых отчетах. Эта ситуация в свою очередь подразделяется на:

- существенное расхождение: которое связано с конкретной статьей, например, методом оценки запаса или несоответствующей учетной политикой. Это довольно распространенная форма условного аудиторского заключения и бывает из-за технического нарушения стандарта бухгалтерского учета
- фундаментальное расхождение, являющееся самой крайней ситуацией, в которой аудитор говорит, что, по его мнению, отчеты не показывают «точной и достоверной картины». Это называется «отрицательной оценкой».

Кроме случаев вынесения условного заключения, если директора и аудиторы не могут разрешить свои разногласия по конкретному вопросу, последние могут подать в отставку, или на ежегодном общем собрании (AGM) может быть принята резолюция не назначать повторно этих аудиторов.

Увольняемый аудитор имеет право сделать заявление на этом AGM. Кроме того, среди аудиторских фирм существует этикет, согласно которому они не принимают заказ на проведение ревизии, если они не удовлетворены причинами отстранения предыдущих аудиторов. Вследствие этого, аудиторы занимают достаточно прочную позицию, чтобы добиться принятия своей точки зрения директорами.

Форма годового отчета в ближайшие годы будет изменена, если дискуссии, идущие в среде профессиональных бухгалтеров, приведут к каким-то результатам. Например, последнее положение, введенное Комитетом по

аудиторской практике и названное «Аудиторские заключения по финансовым отчетам», представляет попытку устранить разрыв между ожидаемыми и фактическими результатами. В нем требуется представлять развернутое аудиторское заключение объемом около страницы, которое объясняло бы обязанности директоров и аудиторов и раскрывало бы работу, проделанную аудитором при формировании своей оценки. Предполагается, что новая форма аудиторского заключения будет гораздо понятнее для читателя и даст возможность развеять широко распространенное представление о том, что аудиторы готовят отчеты.

Другой областью, в которой в будущем могут произойти изменения, является рост аудиторских комитетов. Все большее число компаний в последние месяцы создают аудиторские комитеты. Стимулом к созданию аудиторских комитетов в компаниях послужило стремление следовать хорошей корпоративной практике. Как правило, аудиторские комитеты состоят из трех или четырех директоров, на которых возложены широкие обязанности. К ним относятся такие вопросы, как проверки методов учета и внешней отчетности, работа с внешними аудиторами — включая проверку факторов, которые могут ограничить или быть восприняты как ограничивающие их независимость, и осуществление внутреннего контроля и функций внутреннего аудита. Другими словами, такие аудиторские комитеты являются удобным средством для вовлечения правления в процесс финансовой отчетности и аудита. Однако эффективность аудиторских комитетов будет зависеть от позиции его членов, старшего руководства и аудиторов, а также от времени и ресурсов, имеющихся у членов комитета для выполнения своих функций.

### 1.3. Состав и содержание аудиторского заключения

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Вводная часть аудиторского заключения представляет собой общие сведения об аудиторской фирме, она должна включать:

- название документа в целом «Аудиторское заключение»;
- юридический адрес и телефоны аудиторской фирмы;
- номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской фирме лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской фирмы;
- номер расчетного счета аудиторской фирмы;
- фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших участие

в аудите.

Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, должна включать:

- название документа в целом «Аудиторское заключение»;
- фамилию, имя, отчество и стаж работы в качестве аудитора;
- номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;
- номер регистрационного свидетельства аудитора;

- номер банковского счета аудитора.

Аналитическая часть аудиторского заключения представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать:

- название данной части;
- наименование того, кому адресована аналитическая часть;
- наименование экономического субъекта;
- объект аудита;
- общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта;
- общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена «Отчет аудиторской фирмы», а выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, — «Отчет аудитора».

Аналитическая часть должна быть адресована исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом.

Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать:

- указание на ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля;
- цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита;
- общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта;
- описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта должно включать:

- общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Изложение общих результатов проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должно включать:

- цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций

применительно к законодательству и нормативным актам при проведении аудита;

- общую оценку соответствия во всех существенных отношениях, совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций, применимому законодательству;
- описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях действующему законодательству;
- указание на ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение действующего законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме.<sup>3</sup>

Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть должна включать:

- название данной части;
- наименование того, кому адресована итоговая часть;
- наименование экономического субъекта;

---

<sup>3</sup> Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129-ФЗ

- объект аудита;
- указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность;
- распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности;
- указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит;
- изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении (если это возможно) их влияния на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта;
- мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена «Заключение аудиторской фирмы», а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, — «Заключение аудитора».

Итоговая часть должна быть адресована учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита.

В итоговой части должен быть указан нормативный акт, регулирующий бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование

документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если имеется).

При описании распределения ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности подразумевается, что:

- экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит;
- аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть должна содержать указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также кратко описывать подход аудиторской фирмы к проведению аудита. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если имеется).

Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению, должна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерской учет и отчетность в Российской Федерации.

В целях идентификации бухгалтерская отчетность должна быть помечена либо подписью уполномоченного лица аудиторской фирмы, либо специальным штампом, либо иным соответствующим способом.

Если в результате аудита выявлены какие-либо существенные искажения бухгалтерской отчетности, то в прилагаемом к аудиторскому заключению бухгалтерской отчетности экономический субъект должен устранить эти искажения, т.е. бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой.

Если аудиторское заключение составляется после представления экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям, учредителям (участникам), налоговым органам и др., то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать перечень поправок, которые следует произвести в этой отчетности, для того, чтобы она была признана достоверной. Учетные записи, отражающие такие поправки, должны быть произведены экономическим субъектом в установленном порядке.

Аудиторская фирма может использовать любой иной способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дающее полное и точное представление пользователям о поправках, необходимых в этой отчетности.

## Раздел 2. Порядок составления аудиторского заключения

### 2.1 Принципы составления аудиторского заключения

Российским аудиторским Правилom (стандартом) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» предусмотрены следующие принципы составления аудиторского заключения.

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, либо словами «бухгалтерская отчетность». В последнем случае под словами «бухгалтерская отчетность» понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В обозначении объекта аудита должны быть также указаны: отчетный период, отчетная дата и наименование экономического субъекта.

В аудиторском заключении должно быть указано наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительными документами.

Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом, то такая бухгалтерская отчетность должна включать показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта независимо от их географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутривозвратных

взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств.<sup>4</sup>

Отклонения от изложенных положений должны быть отражены в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение о сводной бухгалтерской отчетности экономических субъектов составляется аудиторской фирмой по специальному соглашению с этим субъектом.

При составлении аудиторского заключения следует принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на Внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы того, что иных обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существует.

В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к

---

<sup>4</sup> Базаров Г.З., Беляев С.Г. и др. Теоретические аспекты аудита. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2011 г. – 469 с.

составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

Аудиторское заключение должно быть подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в установленном порядке. В случаях, предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются соответствующими печатями.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке. Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации.

В аудиторском заключении исправления не допускаются.

## 2. 2 Представление аудиторского заключения

Аудит можно охарактеризовать как процесс интеллектуального (исследовательского) труда высококвалифицированных специалистов. В результате аудита снижается уровень информационного шума в бухгалтерской отчетности проверяемых экономических субъектов и обретается некое новое знание.

Аудитор устанавливает истинность информации в бухгалтерской отчетности клиента (в отличие от ревизора, от которого больше требуется другое, новое знание — о законности совершаемых операций и об отсутствии хищений со стороны администрации и работников).

На заключительном этапе аудита новое знание излагается в документации, имеющей определенные, заранее установленные реквизиты и атрибуты (мнение аудитора должно быть облечено в строго определенную форму аудиторского заключения). В этой связи аудитору на этом этапе следует соблюдать большую осторожность в вопросах пересмотра первоначально объявленного мнения, которое фиксируется в аудиторском заключении.

Если аудиторами установлены ошибки, нарушения (и даже злоупотребления персоналом или администрации, которые причинили существенный материальный ущерб предприятию и государству), и в случае, если пересмотренное значение уровня точности превышает допустимый размер ошибки, аудиторы обязаны:

1. разработать рекомендации по возмещению ущерба, внести предложения о соответствующих поправках, дополнениях и корректировках системных учетных записей, чтобы устранить существенные некорректности бухгалтерской отчетности;
2. пересмотреть в случае необходимости значения таких показателей, как уровень риска, допустимое число и размер ошибок, объем выборки;
3. установить конкретных виновных лиц, по действиям или бездействию которых возникли существенные некорректности бухгалтерской отчетности в целом;
4. определить число и сущность дополнительных исправлений, обусловленных корректировкой значений сальдо рассматриваемых счетов (например, начисление дополнительного резерва по сомнительным долгам);
5. в случае необходимости четко разграничить (и отразить в тексте заключения, если это потребовалось в конкретных условиях) ответственность между главным аудитором и другими аудиторами;

б. выбрать окончательную форму и конкретный вариант аудиторского заключения (будут ли в нем оговорки, какого характера, в каких конкретно элементах, или аудитор окажется вынужден отказаться от формирования определенного мнения).<sup>5</sup>

В большинстве случаев предложения для администрации, вносимые аудитором, принимаются. (Иначе клиент рискует уплатить огромные штрафы и пени при последующей проверке представителями других контрольных органов.) И в аудиторском заключении, следовательно, дается самый общий ответ на конкретный вопрос, поставленный клиентом при заключении договора, уже с учетом исправления неточностей. Но во всех случаях на основании собранных аудиторских свидетельств (доказательств) проверяющие ориентируются на существенность выявленных им ошибок и отклонений от нормы.

Порядок предопределяет и важнейшие процедуры представления аудиторского заключения (его окончательного варианта). Определено, в частности, количество экземпляров аудиторского заключения, которое представляется экономическому субъекту аудиторской фирмой (самостоятельным аудитором). В соответствии с рекомендациями Комиссии это должно быть не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения:

а) не менее одного экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита;

б). не менее одного экземпляра в составе вводной и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся

---

<sup>5</sup> Бранбейм П.Д. Правовые основы аудиторской деятельности. Учебное пособие. СПб. – М.: ТОО «Тейс», 2014 г. – 215 с.

объектом аудита, — для представления заинтересованным пользователям, включая налоговые органы.

Представляется, что второй из перечисленных двух экземпляров аудиторского заключения должен не включать в себя аналитическую часть, т.е. собственно отчет аудитора. Как и на Западе, этот второй экземпляр должен представлять собой краткую форму аудиторского заключения, с подробно исследованными выше его обязательными элементами, оговорками, объяснительными абзацами, модификациями формулировок в необходимых случаях и т.д.

Далее, каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью Порядок именуует единым целым (они должны быть сброшюрованы). В соответствии с условиями договора аудиторское заключение должно быть представлено аудиторской фирмой (самостоятельным аудитором) экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом. Но здесь важно и то, сумел ли сам экономический субъект выполнить свои обязательства по договору, не имело ли место ограничение сферы аудита клиентом, обстоятельствами и т.д.

Экономический субъект вправе представлять оригинал или копию полученного аудиторского заключения любым заинтересованным пользователям, включая учредителей (участников), налоговые органы и др. Ответственность за такое представление (по Порядку) лежит именно на администрации экономического субъекта, а не на его аудиторе.

В Порядке в отличие от Временных правил уже записано, что, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации, никакие заинтересованные пользователи (включая налоговые и иные государственные органы) не имеют право требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма (самостоятельный аудитор) не имеет право и не обязана

представлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части.<sup>6</sup>

В основном это соответствует международной практике, но в принципе чаще считается, что стороны договора (контракта) на проведение аудита обладают одинаковым правом собственности на официальное аудиторское заключение (в отличие от конфиденциальной части, рабочих документов аудитора и т.д.). То есть каждая из сторон может предъявлять официальное аудиторское заключение любым заинтересованным пользователям. Следовательно, и в этом отношении Порядок больше ограничивает права аудиторов, чем международная практика

Аудиторское заключение является еще и документом, отражающим факт «отгрузки» аудиторских услуг клиенту (на основе аудиторского заключения с подписью клиента об его получении по этому варианту определяются дата и объем реализации). Поэтому вполне понятно, что контролирующие саму аудиторскую фирму налоговые органы не смогут не требовать от аудиторской фирмы предъявления такой копии аудиторского заключения. Прописанный Порядком запрет на такие действия налоговых органов, следовательно, будет нарушаться в массовом порядке. Более важно для аудиторской фирмы (самостоятельного аудитора) то положение Порядка, которое в категорической форме запрещает ему представлять каким-либо пользователям конфиденциальную часть аудиторского заключения. Бесспорно, данное положение (и именно в этом смысле) должно войти и в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».

---

<sup>6</sup> Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации

## Заключение

Составление и представление аудиторского заключения очень важная часть в процесса проверки аудируемого предприятия. Оно является заключительным этапом аудита.

Аудиторское заключение призвано представить мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны содержание и его форма.

Следует также отметить, что аудиторское заключение составляется в свободной форме, но обязательно в нем должны быть неотъемлемые элементы, такие как заголовок аудиторского заключения, вступление, масштаб проверки, заключение аудитора про проверку финансовой отчетности, дата аудиторского заключения, подпись аудиторского заключения и адрес аудиторской фирмы.

Кроме того заключение может быть нескольких видов. В частности безусловно положительным (и в этом случае за содержание такого документа должен нести очень высокую ответственность, так как оно имеет вполне недвусмысленную сущность), условно положительным, отрицательным, и аудитор имеет право отказаться от выражения своего мнения по проверяемому объекту.

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой.

При составлении аудиторского заключения следует принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы того, что иных обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существует.

Не допустимы для аудиторского заключения какие-либо исправления

Также можно отметить, что аудиторское заключение состоит из вводной части, аналитической и итоговой.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно сопровождаться объяснением того, что понимается под достоверностью в соответствии с положениями «Порядка составления...».

Аудитор устанавливает истинность информации в бухгалтерской отчетности клиента.

Аудиторское заключение является документом, отражающим факт «отгрузки» аудиторских услуг клиенту (на основе аудиторского заключения с подписью клиента об его получении по этому варианту определяются дата и объем реализации).

## Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129-ФЗ
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 № 119 -ФЗ
5. Федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности.
6. Национальные нормативы аудита
7. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации
8. Акционек С.П. Теория переходного периода к рынку.-М.: ИНФРА-М, 2014 г. – 151 с.
9. Базаров Г.З., Беляев С.Г. и др. Теоретические аспекты аудита. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2011 г. – 469 с.
10. Байков Н.Д., Русинов Ф.М. Практический аудит – М.: Мысль, 2013 г. – 116 с.
11. Беллендир М.В. Артеменко В.Г., Практический аудит. -М.: ДИС, 2012. – 392 с.
12. Бранбейм П.Д. Правовые основы аудиторской деятельности. Учебное пособие. СПб. – М.: ТОО «Тейс», 2014 г. – 215 с.
13. Гришаев С.П., Аленичева Т.Д. Аудит: законодательство и практика применения в России и за рубежом. – М.: ЮКИС, 2011 г. – 176 с.

14. Грузинов В.П. Экономика предприятий и предпринимательства. – М.: СОФИТ, 2012 г. – 478 с.
15. Ковалев А.П. Учет, анализ и аудит предприятий малого бизнеса. – М.: АО «Финстатинформ», 2014 г. – 211 с.
16. Маркарьян Э.А., Герасименко Г.П. Статистический аудит. Учебное пособие. — Ростов-на-Дону: РГЭА, 2015 г. – 346 с.
17. Смирнов К.Л. Основы аудиторской деятельности в России.- М.: ИНФРА, 2013.- 112 с.
18. Суец В.П, Ахметбекова А.М. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник.-М.: ИНФРА, 2011.- 156 с.
19. Хахонова Н.М. Основы бухгалтерского учета и аудита.- Ростов на Дону.: Феникс, 2013.- 480 с
20. Консультант плюс — правовая информационная система.
21. [www.agm.ru](http://www.agm.ru)
22. [www.aora.ru](http://www.aora.ru)
23. [www.audit.ru](http://www.audit.ru)